

0-793005



На правах рукописи

Комаров Виктор Викторович

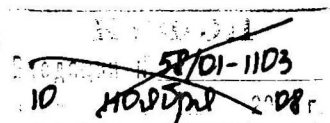
РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ТОРГОВЫХ  
ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ КОМПАНИЯХ

Специальность: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Овсийчук Мария Федоровна

Официальный оппонент: доктор экономических наук, профессор  
Подольский Владимир Исакович  
кандидат экономических наук,  
Дуброва Мария Викторовна

Ведущая организация: Государственный университет управления

Защита состоится « » ноября 2008 года в часов на заседании диссертационного совета Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной 12/30, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Автореферат разослан «26 » октября 2008 года

Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат экономических наук, доцент

 Е.В. Зубарева

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690362

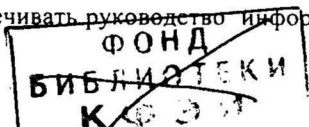
## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Появление рыночных отношений в России не могло не затронуть одну из наиболее значимых отраслей социальной сферы народного хозяйствования - здравоохранение. Это выразилось в возникновении в фармацевтической отрасли частного сектора и уменьшении участия государства в системе распределения лекарственных средств. Данная тенденция открыла возможность формирования на рынке широкого ассортимента лекарственных средств отечественных и зарубежных производителей, а это, в свою очередь, вызвало повышение спроса и рост объема фармацевтического рынка.

Основным преимуществом частного розничного фармацевтического сектора перед государственным является наличие возможности своевременного реагирования на потребности отечественного фармацевтического рынка и развитие спроса на лекарственные средства у населения. В условиях ненасыщенности отечественного фармацевтического рынка появление широкого ассортимента лекарственных средств отечественных и западных производителей вызвало резкое повышение спроса. Это привело к росту емкости фармацевтического рынка, которая имеет ежегодную тенденцию к увеличению.

Развитие торговых фармацевтических компаний, как любой коммерческой организации, направлено на получение прибыли, увеличение товарного оборота и их доли на рынке. Текущие тенденции развития фармацевтического рынка состоят в ужесточении конкуренции торговых фармацевтических компаний, аптечных сетей, западных дистрибьюторов. Вследствие этого возникает объективная потребность в оптимизации деятельности торговых фармацевтических компаний, направленной на совершенствование технологических процессов закупочно-сбытовой деятельности, увеличение производительности складских мощностей и повышение эффективности применения внутренних ресурсов компаний.

Одним из основных способов достижения этих целей является формирование эффективной системы управления организацией, основанной на получении своевременной и полной информации, пригодной для принятия эффективных управленческих решений, а также наличия уверенности руководства в функционировании текущих процессов на соответствующем уровне. Из этого следует, что уровень действующего контроля в торговых фармацевтических компаниях должен обеспечивать руководство информацией



о качественном исполнении поставленных задач и своевременном выявлении всех негативных факторов, способных помешать выполнению этих задач. Существующая система внутреннего контроля торговых фармацевтических компаний не способна в достаточной степени охватить деятельность организаций. Об этом свидетельствует наличие существенного уровня списания лекарственных средств из обращения по вине сотрудников, наличие рекламаций от клиентов, недостаточный ассортимент на складах. По этой причине возникает объективная потребность в качественном анализе и разработке методик внутреннего контроля, определении структуры и роли подразделений внутреннего контроля. Этим обусловлена необходимость и значимость развития системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях, направленных на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

**Степень изученности проблемы.** Вопросы организации системы внутреннего контроля и методики его проведения рассматривались в трудах ведущих ученых и практиков России: Андреева В.Д., Афанасьева В.Г., Альгина А.П., Бурцева В.В., Бархатова А.П., Барышникова Н.П., Богомолова А.М., Вознесенского Э.А., Голошапова Н.А., Данилевского Ю.А., Мельник М.В., Островского О.М., Овсячук М.Ф., Подольского В.И., Палия В.Ф., Суйца В.П., Шеремета А.Д., а также западных специалистов и институтов, занимающихся проблемами внутреннего контроля: Адамс Р., Робертсон Д.К., Института внутренних аудиторов (Institute of Internal auditors, IIA), Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO), Главного департамента бухгалтерского учета США (United States General Accounting Office, GAO) и др.

Однако в этих работах не нашли достаточного рассмотрения вопросы формирования системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях. Несовершенство имеющихся систем, возросшая практическая значимость и полезность разработок методик внутреннего контроля определили выбор темы, цели и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования состоит в изучении системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях и зарубежного опыта организации системы внутреннего контроля, разработок методик контроля по хранению и сбыту лекарственных товаров.

Для достижения указанных целей были поставлены и решены следующие задачи:



- изучены тенденции развития фармацевтического рынка и определены показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности торговой фармацевтической компании;

- обобщены теоретические положения, определяющие роль системы внутреннего контроля в управлении организацией, уточнены выполняемые ею задачи;

- определены объекты контроля, субъекты и их контрольные функции, учитывающие особенности торговли лекарственными товарами;

- определено информационное обеспечение внутреннего контроля, основой которого является управленческий учет;

- предложены информационные технологии, включающие программные продукты, которые учитывают особенности торговых фармацевтических компаний и позволяют организовать получение оперативной информации о контролируемом объекте и принимать эффективные управленческие решения;

- разработаны методики внутривнутрихозяйственного контроля хранения запасов, сбыта;

- уточнена роль службы внутреннего аудита и ее взаимодействие с субъектами контроля других подразделений;

- разработаны отчеты о состоянии внутреннего контроля в подразделениях и формы рабочих документов по результатам внутреннего аудита.

**Область исследования** соответствует п.2.1 «Методология и технология аудита», раздела 2 «Контроль и аудит финансово – хозяйственной деятельности», специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», паспорта специальности ВАК (экономические науки).

Предметом исследования является организация и методика внутреннего контроля торговых фармацевтических компаний. Объектом диссертационного исследования является финансово-хозяйственная деятельность торговых фармацевтических компаний.

### **Теоретическая и методологическая основа исследования.**

Теоретическую основу исследования составили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии системы внутреннего контроля, аудита, управленческого учета, финансового менеджмента, организации автоматизированных систем управления. Исследование базируется на законодательных и нормативных документах Правительства РФ, материалах статистического наблюдения, материалах торговых фармацевтических организаций.

Информационной основой исследования послужили общенаучные принципы, заключающиеся в изучении экономических закономерностей и явлений развития и взаимосвязи. Исследование проводилось с применением следующих методов и приемов научного познания: анализа, синтеза, дедукции, индукции, метода группировок, аналитических сравнений, исследования абсолютных и относительных величин.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке комплексной методики внутрихозяйственного контроля, включающей контроль на этапе хранения и сбыта лекарственных товаров.

В ходе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, представляющие научную новизну:

- определено влияние отраслевых особенностей деятельности торговых фармацевтических компаний на формирование среды контроля, что позволило предложить направления организации системы внутреннего контроля;

- предложено использовать информационные технологии, включающие программные продукты, позволяющие получать оперативную информацию о контролируемом объекте и принимать эффективные управленческие решения;

- рекомендованы методические подходы построения системы управленческого учета, позволяющие сформировать элементы внутреннего контроля на уровне отдельных звеньев деятельности торговой фармацевтической организации;

- разработаны контрольные функции субъектов контроля на этапах продвижения лекарственных товаров: закупок, хранения и сбыта, что позволяет повысить качество и надежность системы внутреннего контроля;

- предложено совершенствование функций службы внутреннего аудита, направленных на координацию взаимодействия субъектов контроля в подразделениях торговых фармацевтических компаний;

- разработана методика по контролю за хранением лекарственных средств на складах, позволяющая исключить риски товара с малым сроком годности, ускорить их оборачиваемость и увеличить потоки поступления денежных средств;

- разработана методика контроля за сбытом лекарственных средств и товаров медицинского назначения, направленная на увеличение рентабельности продаж, усиление финансового положения торговых фармацевтических компаний.

- предложены отчеты о результатах контрольной деятельности, рабочие документы внутреннего аудитора, позволяющие формировать объективную оценку выявленных нарушений и разработки мероприятий по их устранению.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в дополнении концептуальных основ организации системы внутреннего контроля с учетом особенностей фармацевтической отрасли.

**Практическая значимость** результатов исследования определяется тем, что использование разработанных предложений и рекомендаций, методов оптимизации внутрихозяйственной деятельности и организации функций взаимодействия, действующих контрольных подразделений, позволяют сформировать эффективное реагирование системы внутреннего контроля на негативное проявление внешних и внутренних факторов. Это, в свою очередь, будет способствовать повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности торговых фармацевтических компаний.

**Апробация и внедрение основных результатов исследования.** Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации, принятые в контрольном подразделении ЗАО «Интерлизинг - фарма» (справка о внедрении № 1295-03 от 12.10.07), в ЗАО фирме «ЦВ Протек» использовались при формировании методической базы по развитию системы, внутреннего контроля (справка о внедрении № 245 / СУО от 30.09.07).

**Публикации.** Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 4 работах общим объемом – 4,45 п.л., в том числе авторских – 4,45 п.л. Из них в изданиях рекомендованных ВАК, 1 статья, (0,35 п.л.).

**Объем и структура диссертации.** Поставленные цели и задачи, отраженные в исследовании, определили структуру, логику и содержание работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав и заключения, содержит 21 таблицу, 16 схем, библиографического списка литературы и 33 приложения. Работа изложена на 182 листах машинописного текста.

**Во введении** определена и обоснована актуальность выбранной темы, сформулированы основные цели и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенной работы, отражена их апробация и внедрение в организации.

**В первой главе** «Развитие фармацевтического рынка Российской Федерации и потребность в совершенствовании системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических кампаниях» отражена роль торговых

фармацевтических компаний в системе здравоохранения страны. Определены основные показатели эффективности компании на фармацевтическом рынке и сформулированы ключевые направления развития отрасли на перспективу. Исследовано становление системы внутреннего контроля в коммерческой организации и сформулированы основные принципы и задачи действенного внутреннего контроля.

**Во второй главе** «Информационное обеспечение системы внутреннего контроля» раскрыта проблематика влияния степени автоматизации бизнес-процессов на систему внутреннего контроля торговой фармацевтической компании, исследовано влияние управленческого учета на информационное обеспечение внутреннего контроля и сформулированы основные контрольные мероприятия, отражающие эффективность деятельности отдельных бизнес-процессов и их взаимосвязь.

**В третьей главе** «Организация внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях» разработаны методики внутрихозяйственного контроля, отражающие поэтапное выполнение контрольных процедур при реализации лекарственных средств и хранении товарного запаса на складах. Сформулированы основные задачи и функции контрольных подразделений, определено их взаимодействие и разработаны формы документального сопровождения контрольной деятельности.

**В заключении** определены и сформулированы основные выводы по результатам диссертационной работы.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Особенности влияния деятельности торговых фармацевтических компаний на формирование среды контроля, позволяющей предложить направления организации системы внутреннего контроля**

В исследовании отмечалась особенность фармацевтической деятельности, связанная с обеспечением качества лекарственных средств, реализуемых населению страны, своевременностью обеспечения клиентов необходимым ассортиментом лекарственных средств в необходимом объеме и в установленные сроки, соблюдением законности и норм, установленных органами государственного регулирования в области оборота лекарственных средств и т.д. От работы дистрибьюторского звена, от того, как быстро будет поставлен препарат и какого качества, зависит и здоровье, и жизнь человека. Поэтому в системе внутреннего контроля торговой фармацевтической

компании должно уделяться особое внимание следующим аспектам деятельности: исключение из оборота фальсифицированных и просроченных лекарственных средств путем повышения качества контрольной деятельности за реализуемым ассортиментом; поддержание высоких требований к информации о поставщиках и усиление контроля за исполнением нормативных актов органов здравоохранения по обороту лекарственных средств; соблюдение требований к организации складских мощностей, следование нормативам по приемке товара, установке паллетов и стеллажей хранения товара, разделения мест хранения, учитывающих требования производителей и инструкций органов здравоохранения; наличие высококвалифицированных специалистов не только в области фармацевтики (провизоров, лаборантов и т.д.), но и в качественном обучении складского персонала работе с лекарственными средствами; внедрение высокотехнологичных автоматизированных элементов управления, позволяющих повысить оперативность получения информации об объекте контроля; разработка и внедрение методик обследования системы внутреннего контроля, учитывающих контрольную деятельность на уровне выполнения отдельных бизнес-процессов; определение функций и принципов взаимодействия субъектов контроля.

Необходимо отметить, что развитие системы внутреннего контроля направлено на совершенствование и оптимизацию действующих процессов торговой фармацевтической компании, пересмотр и изыскание механизмов снижения неоправданных потерь и издержек, а также повышение уверенности руководства в четком исполнении установленных целей.

Таким образом, развитие системы внутреннего контроля должно охватывать всю деятельность торговой фармацевтической компании.

### **Информационные технологии, как инструмент получения оперативной информации о контролируемом объекте для принятия эффективных управленческих решений**

Тенденции текущего фармацевтического рынка характеризуются массовостью автоматизации деятельности его субъектов с целью эффективного развития и взаимодействия с другими участниками. Однако потребности в автоматизации обуславливают необходимость развития следующих направлений: повышение точности оперативного учета; управление по ключевым показателям деятельности; повышение оперативности реакции на колебания спроса; повышение точности планирования; отслеживание партий (множественных номеров партий); управление качеством; динамичное

управление системой ценообразования (скидки, отчисления); оптимизация цепочек поставок; непрерывное управление сбытовой деятельностью.

Исходя из этих направлений, автор предлагает способы автоматизации учетного пространства при помощи корпоративных информационных систем класса ERP. Учетные системы такого рода позволяют охватить весь комплекс операций на складе (приход, перемещение и реализация товара), параллельное создание документооборота (накладных, счетов, счетов-фактур, актов списания и т.п.), а также использование фактических данных для планирования и контроля их исполнения. Основная задача подобных систем сводится к достижению полной автоматизации обработки информации по всем протекающим бизнес-процессам в организации и предоставлению на выходе подробных сведений о результатах данных бизнес-процессов в любой момент времени.

Такой подход снижает риски, которые можно предотвратить автоматизированным способом, снизить возможность злоупотребления деловой информацией и повысить возможности качественного контроля.

Корпоративная информационная система должна стать частью системы управления и поддерживать деятельность руководства и персонала, предоставляя нужную информацию для принятия решений. Исходя из этого можно сделать вывод, что в оптимальном варианте она должна поддерживать все этапы управленческого цикла, точнее сказать, все возможные процессы автоматизации: планирование, учет, контроль и анализ.

**Методические подходы построения системы управленческого учета, позволяющие сформировать элементы внутреннего контроля на уровне отдельных звеньев деятельности торговой фармацевтической компании**

Рост и укрупнение компаний, создание сложных организационных структур повышает требования к управленческой информации и обязывает формировать механизмы, способные организовывать получение своевременной и полной информации, которая должна отражать изменения внешних условий, качество выполнения поставленных руководством задач и служить источником для формирования прозрачной системы внутреннего контроля, позволяющей своевременно выявлять отклонения от планов.

Один из этих механизмов - эффективно организованный управленческий учет, основанный на специфике деятельности торговых фармацевтических компаний. К этому необходимо добавить, что организация управленческого учета должна учитывать выбранную стратегию управления, организационную

структуру и сформированные стандарты бизнес-процессов. Эффективность системы управленческого учета зависит от ее построения и логики. Из определения управленческого учета, следует что информация предоставляется соответствующему потребителю для анализа и принятия управленческого решения. Связующим звеном в принятии решений на всех уровнях должна служить общая стратегия развития компании. Управленческая стратегия должна производить увязку индивидуальных целей, как отдельных сотрудников, так и подразделений. Поэтому система управленческого учета формируется с учетом уровня ее применения (Схема 1.).

На уровне высшего руководства первоначально формируется видение и понимание развития компании в целом. Разрабатываются долгосрочные стратегические планы, обеспечивающие организацию конкурентными преимуществами в отрасли и достижение соответствующих результатов. В данном вопросе большое значение отводится измерителям (показателям), которые будут сообщать о достижении организацией поставленных целей.

Эту возможность обеспечивает система сбалансированных показателей (The balance scorecard, BSC). Задача данной системы заключается в обеспечении информацией, способной выявлять факторы эффективности деятельности организации и управлять реализацией стратегических целей при помощи разложения их на тактические и оперативные цели, предусматривающие регулярное изменение.



**Схема 1 - Использование информации в процессе управления**

Основное преимущество данной системы - полнота представления картины деятельности организации, заключающаяся в дополнении к

классическим финансовым показателям, нефинансовых показателей, которые отражают качество выполнения внутренних процессов.

Следующим уровнем системы управленческого учета является непосредственно управленческая отчетность, основанная на бюджетировании и контроле исполнения бюджетов. В процессе разработки бюджета координируются виды деятельности отдельных подразделений. Исполнение бюджета заключается в консолидации и группировке фактических операций, позволяющих сравнивать их с плановыми значениями, и проведении анализа причин отклонения. Поэтому возникает требование к системе управленческого учета, которая имеет возможность сопоставления плана с фактом в требуемых разрезах.

Практика показывает, что учетная информация, необходимая для поведения план-факт анализа, содержится в разных источниках. Это создает некоторые трудности их систематизации связанные с трудоемкостью формирования отчетов и форм представления. Автором рассмотрена концепция построения управленческой отчетности в рамках единой системы, которая удовлетворяет потребности всех функциональных областей торговой фармацевтической компании. Эта концепция базируется на создании многомерных счетов, позволяющих формировать управленческую информацию в необходимых разрезах (таблица 1) .

**Таблица 1- Многомерный счет учетной системы**

Номер аналитики	Описание сегмента
Аналитика 1	ЦФО
Аналитика 2	счет БУ
Аналитика 3	счет ФУ (УУ)
Аналитика 4	вид дохода (расхода)
Аналитика 5	тип клиента
Аналитика 6	категория препаратов
Аналитика 7	план (факт)



Таким образом, рассматриваемый подход обеспечивает возможность использования учетного процесса для следующих целей:

- формирование и представление бухгалтерской и налоговой отчетности в государственные учреждения (налоговая инспекция, органы статистики);
- формирование управленческой отчетности для руководства компании в соответствии с учетной политикой по управленческому учету;
- проведение план-факт анализа в разрезах Центров финансовой ответственности и видов доходов и расходов;
- осуществление маркетингового анализа в разрезах реализуемых категорий препаратов и типов контрагентов.

Последним этапом системы управленческого учета являются данные оперативной отчетности. Отраженные по Центрам финансовой ответственности бюджетные значения могут быть разложены на отдельных сотрудников, тем самым определив персональную ответственность за достижение плановых значений по показателям. Таким образом, рассмотрев структуру управленческой информации можно сделать вывод, что, управленческий учет компании формирует стандарты, обеспечивающие поддержание системы внутреннего контроля на соответствующем уровне. Внутренний контроль как встроенная подсистема в процессы управления организации помогает добиваться намеченных целей. По этой причине от прозрачности системы управления организации зависит действенность и эффективность системы внутреннего контроля организации.

### **Контрольные функции субъектов контроля на этапах продвижения лекарственных товаров**

Деятельность торговых фармацевтических организаций направлена на обеспечение своих клиентов лекарственными средствами и товарами медицинского назначения. Важной составляющей является построение системы управления организации таким образом, чтобы обеспечить

эффективность выполнения бизнес-процессов, связанных с движением товара до конечного потребителя.

Под контрольной деятельностью понимаются методы и процедуры, используемые компанией для предотвращения возможного влияния внешних и внутренних рисков на выполнение поставленных задач руководством.

Контрольная деятельность относится ко всем уровням и подразделениям компании и включает целый ряд различных видов процедур, встроенных во все бизнес-процессы. Поэтому в исследовании рассмотрен способ организации контрольной деятельности торговых фармацевтических компаний в разрезе функций деятельности.

Это определяет возможность выделения особенностей контрольной среды каждой функции в отдельности и внедрения контрольных процедур непосредственно в действующие бизнес-процессы. При формировании системы внутреннего контроля по функциям деятельности важными критериями являются:

- определение подконтрольного процесса;
- установление ответственных подразделений;
- определение результата достижения подконтрольного процесса;
- влияние существующих рисков.

В системе внутреннего контроля, ориентированного на риск, в роли стандарта вступает уровень риска, приемлемый для компании. Контрольная деятельность направлена на выявление остаточного уровня риска, где при отклонении от стандартного уровня коррекции подлежит именно тот бизнес-процесс, контроль которого не обеспечивает смягчения воздействия риска. На рисунке 2 отражены основные функциональные риски торговой фармацевтической компании.

Для выбора наиболее эффективных методов и технологий внутреннего контроля по функциям деятельности и выявлению свойственных им рисков, процедуры контроля проводятся поэтапно:

- анализируются действующие бизнес-процессы с определением параметра входа процесса и его выхода, то есть результата;

- определяются участники бизнес-процесса, лица непосредственно, воздействующие на процесс для достижения планируемого результата;

- анализируется регламентированность процесса, где контролируется уровень описания функций сотрудников и их адекватность текущим реалиям;

- разрабатываются критерии эффективности показателей, выполняющих функцию контрольных точек, на основе которых можно судить о качестве системы;

- разрабатываются функциональные риски, препятствующие результативному выполнению бизнес-процесса.

Система индикаторов на основе выработанных критериев способна заблаговременно сигнализировать о грозящих рисках и принимать меры по их предупреждению. Но важны не сами показатели риска, а их пороговые значения, под которыми подразумеваются предельные величины, несоблюдение которых препятствует нормальному ходу развития процессов в организации, что может привести к формированию разрушительных тенденций. Контрольная деятельность связана, в первую очередь, с процессом экономической рискозащищенности, который подразумевает качество и надежность действующих процедур контроля, вероятность сохранения работоспособности связей внутри организации, способность выдерживать большое давление как внешней, так и внутренней среды.

<p><b>ФД Планирование</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск не рентабельности сделок при планирование поставок товара</li> <li>• риск неисполнения сроков по подготовке бюджета</li> <li>• риск неэффективного планирования по причине несоблюдения регламентов по срокам</li> <li>• риск принятие неадекватных нормативов и планов применения расхода в производственной деятельности</li> </ul>	<p><b>ФД Закупки</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск отражения расходов на закупку не в соответствующем периоде</li> <li>• риск некорректного отражения в учете стоимости товара при приеме на склад</li> <li>• риск акцепта товара не имеющего соответствующей сертификации</li> <li>• риск фиктивного отражения факта закупки</li> <li>• риск принятия бракованного товара</li> <li>• риск несоблюдения температурного режима при обращении товара и т.д.</li> </ul>	<p><b>ФД Хранение товара</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск взыскания штрафных санкций государственными органами за несоответствие организации складских помещений ГОСТу и отраслевым стандартам</li> <li>• риск списания товара, связанного с остаточным сроком годности</li> <li>• риск снижения товарных запасов</li> <li>• риск не выявления несоответствующего товара на местах хранения</li> <li>• риск уценки товара, утеряна козиратор товара от клиента</li> <li>• риск несоответствующей утилизации лекарственных средств и т.д.</li> </ul>	<p><b>ФД Сервис</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск инициирования поступившей рекламации клиента</li> <li>• риск некачественного оказания сервисных услуг</li> <li>• риск неправильного отражения операций в учете</li> <li>• риск неполного документального сопровождения по претензионной работе</li> </ul>
---	--	--	---

<p><b>ФД Сбыт</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск неутверждения руководством цен и условий продаж для клиентов</li> <li>• риск дефактуры товарных позиций</li> <li>• риск не соответствия данных первичным сопроводительным документам фактическим отгрузкам</li> <li>• риск предоставления складом клиентам не авторизуются и источно учитываются в соответствующем периоде;</li> <li>• риск дублирующих или фиктивных записей на счетах продаж</li> <li>• риск наличия ошибок в нормативно-правовой информации о клиентах</li> <li>• риск отражения дебиторской задолженности не в полном объеме и в несоответствующем периоде</li> </ul>	<p><b>ФД Финансы</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск несоответствия требованиям к ведению бухгалтерского учета и составлению внешней отчетности по стандартам РФ</li> <li>• риск несоблюдения налоговой защиты</li> <li>• риск несоответствия требованиям публичной отчетности по стандартам МСФО (IAS)</li> <li>• риск несоответствия внутренним и внешним требованиям к регистрации первичной учетной информации</li> <li>• риск несоответствия внутренним требованиям к ведению управленческого учета и составлению отчетности</li> <li>• риск экономической неэффективности операций</li> <li>• риск неисполнения бюджета в части затрат</li> </ul>	<p><b>ФД Маркетинг</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• риск установления некорректной ценовой политики в части лекарственных средств, относящихся к перечню жизненно важных и необходимых лекарственных средств</li> <li>• риск разработки неадекватной сбытовой политики</li> <li>• риск введения в базовый прайс-лист препарата неиспользуемого спросом</li> <li>• риск неэффективного взаимодействия с производителями в части продвижения новых препаратов на рынок</li> <li>• риск неэффективной оценки конкурентов на рынке и т.д.</li> </ul>
---	---	--

**Схема 2 - Основные риски функций деятельности торговой фармацевтической компании**

### **Совершенствование функции службы внутреннего аудита, направленное на координацию взаимодействия субъектов контроля подразделений в торговых фармацевтических компаниях**

Рассмотрена роль службы внутреннего аудита, которой отводится важное место в системы внутреннего контроля, его подотчетность, цели и задачи, наличие внутренних документов, регламентирующих права и обязанности службы, а также способы и взаимоотношения с другими субъектами контроля в организации. Важным этапом в осуществлении контроля по функциям деятельности торговой фармацевтической компании является возможность проведения качественной проверки в разрезе действующих звеньев управления организацией. Поэтому здесь необходимы знания не только в области финансового учета и правового регулирования деятельности организации, но и наличие знаний в таких областях как маркетинг, логистика, персонал, продажи, информационные технологии. Предложенный автором способ направлен на создание в составе действующего подразделения специалистов-аудиторов по каждой из перечисленной функций деятельности или создание служб контроля в конкретной функциональной деятельности. При этом данные сотрудники или службы организационно подчиняются непосредственно исполнительному руководству, а функционально - подразделению внутреннего аудита и аудиторскому комитету, тем самым, обеспечивая его всей необходимой информацией, позволяющей оценивать систему внутреннего контроля.

Основой для этого послужила структура взаимодействия контрольных подразделений и анализ их функционального назначения в торговых фармацевтических компаниях. Их взаимодействие отражено на схеме 3.

В приведенном рисунке отражена структура с использованием в системе внутреннего контроля субъектов контроля по функционалам деятельности подразделений и выделением отдельного процесса контрольно - ревизионной деятельности.



**Схема 3 - Структура и взаимосвязь контрольных подразделений  
торговой фармацевтической компании**

Функциональные контрольные подразделения осуществляют независимую объективную оценку и анализ процедур внутреннего контроля за процессами, вырабатывают рекомендации, направленные на устранение выявленных недостатков, и осуществляют мониторинг выполнения таких рекомендаций. Оценка осуществляется с точки зрения достижения целей, поставленных перед системой внутреннего контроля организацией. Сотрудники функционального контрольного подразделения являются специалистами узкой специализации, которые способны качественно оценивать состояние процессов в соответствующих подразделениях.

Взаимодействие со службой внутреннего аудита происходит при помощи мониторинга, проводимого функциональными контрольными подразделениями, рекомендаций, сформированных службой внутреннего аудита. Это осуществляется в соответствии с обязательным регламентом отчетов службы внутреннего аудита по результатам проведенных мониторингов и собственных аудитов, ревизий, аналитических и прочих процедур. Руководитель функционального контрольного подразделения согласовывает с начальником службы внутреннего аудита действия по устранению недостатков системы внутреннего контроля, выявленных в

процессе аудитов. Служба внутреннего аудита координирует составление нормативной документации этими подразделениями и обеспечивает их направленность на достижение целей.

Кроме того они обеспечивают постоянное наблюдение за функциональными рисками, позволяющее оценивать каждую в своей области.

**Методика контроля за хранением лекарственных средств на складах, позволяющая исключить риски наличия товара с малым сроком годности, ускорить их оборачиваемость, увеличить потоки поступления денежных средств**

Построение методики внутривозвратного контроля основано на организации поэтапного инспектирования бизнес- процессов анализируемой области. Данный подход позволяет формировать наиболее полное представление о производственных процессах, генерации информации о возможных зонах риска, снижающих эффективность контролируемого процесса, и принятие мер по его своевременному устранению.

Это обследование направлено на выявление нарушений в сфере хранения, несоблюдения установленных внутренних нормативов по организации деятельности в функциональной области, предотвращение нарушений законодательных актов органов здравоохранения.

Методика определяет всестороннее рассмотрение хозяйственных операций, где источниками информации являются как данные бухгалтерского учета, так и внутренние инструкции и методики, данные складского учета и т.д. Использование при проверке разных источников позволяет объективно оценивать уровень внутривозвратного контроля. Рассмотренные в методике этапы проверки характеризуют бизнес- процессы, подверженные наибольшему негативному воздействию и имеющие ощутимые последствия при их наступлении. Основные этапы внутривозвратного контроля хранения запасов отражены на схеме 2.

Хранение запасов
контроль наличия товара на соответствующих местах хранения
обеспечение условий хранения товара
анализ обоснованности количественных претензий клиентов
сокращение отказов в выдаче товара клиентам
уменьшение риска наличия товара с малым сроком годности
исключение из оборота фальсифицированных препаратов
формирование себестоимости товарного запаса и отражения его в учете

#### **Схема 4 – Этапы внутрихозяйственного контроля хранения запасов**

Внутрихозяйственный контроль в рассмотренной функциональной области позволяет руководству компании создать представление об уровне эффективности действующих процессов, что в свою очередь позитивно отражается на организации осмысленной контрольной деятельности на местах управления и проведении качественного анализа действующих производственных процессов с целью их дальнейшего эффективного преобразования и минимизации рисков в этой области.

**Методика контроля за сбытом лекарственных товаров и средств медицинского назначения, направленная на увеличение рентабельности продаж, усиление финансового положения торговых фармацевтических компаний**

Для фармацевтического дистрибьютора реализация лекарственных средств и изделий медицинского назначения является основной. По этой причине осуществление внутреннего контроля в функциональной области «Сбыт» является наиболее важной. Существует необходимость создания действенных и эффективных механизмов контроля, позволяющих снизить и избежать как внешних, так и внутренних рисков.



К основным внешним рискам следует отнести негативное воздействие со стороны государственных фискальных органов, связанное с неправильным отражением товарных операций на счетах бухгалтерского учета, нарушением законодательства в реализации лекарственных средств, и неплатежей клиентов. К основным внутренним можно отнести экономическую неэффективность, обусловленную преднамеренными негативными действиями или действиями, совершенными вследствие невнимательности или халатного отношения к должностным обязанностям со стороны сотрудников при проведении сделок купли-продажи. Для организации внутрихозяйственного контроля продаж разработаны методы контроля, позволяющие эффективно снижать внешние и внутренние риски. Основные этапы внутрихозяйственного контроля сбыта отражены в схеме 5.

Сбыт
выполнение условий договора поставки товаров
своевременное формирование заказов на отгрузку товара и контроль над его исполнением
правильность формирования первичной документации (товарные и сопроводительные документы) и законность их совершения
четкое исполнение внутренних нормативных документов в области ценообразования при работе с клиентами
своевременность и полнота отражения товарных операций по реализации в регистрах бухгалтерского учета
соответствие данных синтетического учета данным аналитического учета в разрезе контрагентов
правильность определения налогооблагаемой базы и ставок НДС по категориям реализуемых препаратов

**Схема 5 – Этапы внутрихозяйственного контроля сбыта лекарственных средств**

**Отчеты о результатах контрольной деятельности и рабочие документы внутреннего аудитора, позволяющие формировать объективную оценку о выявленных нарушениях и предлагать мероприятия по их устранению**

В процессе исследования автором разработаны формы рабочих документов и отчеты, отражающие рискоориентированный подход диагностики системы внутреннего контроля, который обеспечивает постоянное наблюдение за функциональными рисками в подразделениях компании.

Этот подход позволяет контролировать изменения обнаруженных ранее рисков и выявлять новые существенные риски путем их оценки и тестирования работы подразделений по элементам внутреннего контроля, тем самым обеспечивая раскрытие причин неработоспособности бизнес-процессов, связанных с недостатками внутреннего контроля в подразделении. Использование этой информации позволяет объективно оценить аудируемый процесс и профессионально сформулировать действия направленные на снижения рисков.

По результатам проведенных проверок руководству компании и подразделений представляются аналитические отчеты с отражением недостатков системы внутреннего контроля, в том числе фактов нарушения законодательства и внутренних нормативных документов, решений и указаний руководства компании, невыполнения планов, неэффективной организации бизнес-процессов, неправомерного использования средств, искажения бухгалтерской и управленческой отчетности.

Кроме обозначенных недостатков в отчете отражаются предложения по минимизации системных, существенных и повторяющихся рисков в подразделении, излагаются причины возникновения рисков и отношение к ним руководства подразделений с оценкой объективности сформулированных причин.

### **Публикации по теме диссертационной работы**

1. Комаров В.В. Внутренний контроль как элемент управления организацией // Проблемы экономики. – 2007. - №10. - 0,21 п. л.
2. Комаров В.В. Организация и ведение контрольной деятельности в торговых фармацевтических компаниях // Экономика, социология, право. – 2007. № 12. – 0,39 п.л.
3. Комаров В.В. Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях: Научное издание.- М.: «Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2007. – 3,5 п.л.

#### *Статьи в рекомендованных ВАК научных периодических изданиях*

4. Комаров В.В. Внутрихозяйственный контроль продажи лекарственных средств и изделий медицинского назначения // Предпринимательство. – 2007. – № 5. - 0,35 п.л.

